



**XXXVIII JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR
Bahía Blanca, 15, 16 y 17 de Noviembre de 2017**

ÁREA TÉCNICA

2. CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL

2.3. Efectos contables de la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones, en general y en las actividades con impacto significativo, en especial

**CONTABILIDAD SOCIO-AMBIENTAL: LOS OBJETIVOS DEL
DESARROLLO SUSTENTABLE Y EL ALCANCE DEL
CONTROL INTERNO**

Autoras:

Norma B. Geba, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Profesora Adjunta (Antigüedad: 30 años).

María L. Catani, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Profesora Titular (Antigüedad: 24 años).

Colaboradora:

Inés Roellig, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Becaria, Colaboradora de Proyecto I+D.

**PREMIO AL QUE SE DESEA ACCEDER: RICARDO PAHLEN ACUÑA, JERARQUÍA
ÁREA TÉCNICA–HÉCTOR BERTORA.**

**Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata
La Plata, Octubre de 2017**

CONTABILIDAD SOCIO-AMBIENTAL: LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SUSTENTABLE Y EL ALCANCE DEL CONTROL INTERNO

ÁREA TÉCNICA

2. CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL

2.3. Efectos contables de la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones, en general y en las actividades con impacto significativo, en especial

Autoras:

Norma B. Geba, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Profesora Adjunta (Antigüedad 30 años).

María L. Catani, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Profesora Titular (Antigüedad 24 años).

normageba@econo.unlp.edu.ar; laura.catani@econo.unlp.edu.ar

Colaboradora:

Inés Roellig, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Becaria, Colaboradora de Proyecto I+D.

Palabras Clave: Contabilidad socio-ambiental; Proceso Contable; Objetivos del Desarrollo Sostenible; Control Interno.

RESUMEN

Para este estudio ubicado en el área “Técnica”, se interpreta que hablar de Sustentabilidad, o Sostenibilidad, implica considerar un consenso global sobre interrelaciones existentes entre lo económico-financiero, lo social y lo ambiental. Distintas disciplinas científicas contribuyen o pueden contribuir a brindar información para el logro del desarrollo sostenible. Entre tales disciplinas la contabilidad (por medio de sus especialidades socio-ambiental y económica-financiera tradicional) permitiría a las organizaciones económicas contar con informes económico-financieros, sociales y ambientales de manera sistemática, principalmente cuantificada y evaluable, útiles para decidir y gestionar aspectos de la sustentabilidad. Se rescata que las organizaciones deben adecuarse a la dimensión espacial y temporal socio-ambiental y, como dependen de información razonable, se destaca la necesidad de considerar en el control pautas socio-ambientales.

En 2013 el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) emite el Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III. En Mayo de 2013, edita *Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program* (Desmitificando el Riesgo de Sostenibilidad, Integrando la línea Triple bottom en un programa de gestión de riesgos de la empresa), en Abril de 2017, COSO y World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) firman el Memorando de Entendimiento *Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales*, y en Junio de 2017 WBCSD publica *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración (Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration)*.

En función a lo contextualizado surgen distintos interrogantes, entre ellos: ¿Qué se interpreta por control interno en el informe COSO más reciente? ¿Los contenidos y principios del informe COSO más reciente cómo consideran el abordaje socio-ambiental de las organizaciones económicas? y ¿Cómo podrían incorporarse cuestiones socio-ambientales en el control interno del proceso contable? Es el objetivo específico aportar al

conocimiento del control interno y su aplicación en el procesamiento contable de datos socio-ambientales, y como elemento componente del *subproceso de evaluación y control*.

Se realiza una búsqueda sobre control interno y selección de: un resumen ejecutivo en español del Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III, 2013, el informe *Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program*, el Memorando de entendimiento COSO y World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), *Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales*, y de WBCSD *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración* (Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration). Se realiza un análisis crítico y comparativo de acuerdo al marco teórico considerado y se infieren conclusiones.

Entre las conclusiones del estudio de los materiales que se especifican, se expresa que el control interno en el Marco de COSO III, puede ser interpretado como un proceso integrado, dinámico (consta de tareas y actividades continuas) y flexible, efectuado por personas (administradores, directivos y todo el personal de la organización) y es, o debiera ser, tratado en manuales, políticas, sistemas y formularios en aras de brindar un grado de seguridad razonable del logro de los objetivos previamente definidos por la organización, que se relacionan con las operaciones, la información y el cumplimiento. Para WBCSD se deben desarrollar, probar e implementar un lenguaje y herramientas para medir y administrar los riesgos relacionados con la sostenibilidad, interpretándose que no es necesario un nuevo marco de gestión de riesgos sino adaptar el Marco COSO existente.

El entorno de control en el Marco Integrado de Control Interno, COSO III, se conforma por las normas, procesos y estructuras de la organización, incluyendo los valores éticos y la asignación de autoridad, por ende, el proceso contable, sus sub-procesos y etapas componentes se encuentran incluidos. La evaluación de riesgos se debe realizar considerando niveles de tolerancia preestablecidos y el entorno interno y externo. La comunicación y la información, interna y externa, son necesarias y las evaluaciones, internas e independientes, permiten determinar la presencia y adecuada función de los elementos componentes del control interno. Se incluye a la información no financiera como un objetivo de información del ente y esto se relaciona con el cometido de la especialidad socio-ambiental, obtener y brindar conocimiento de la dimensión socio-ambiental del ente y de su entorno. Como las actividades de control no se definen en un vacío y los controles internos identificados e implementados necesitan una continua medición, monitoreo y evaluación, es importante que distintos interesados colaboren en el proceso contable, sus sub-procesos y etapas enmarcados en la especialidad contable socio-ambiental.

Si bien la especialidad contable socio-ambiental es reciente y la sostenibilidad un paradigma comparativamente nuevo, es cada vez mayor la cantidad de empresas que tienen en cuenta la sostenibilidad a la hora de administrar sus negocios y sigue aumentando la exigencia por el lado de los *stakeholders* respecto a la publicación y exteriorización de información social, ambiental y económico-financiera. Consecuentemente es un campo que ya no debería ser ignorado por las organizaciones. Los profesionales contables tenemos un gran desafío para ayudar a comprender y gestionar la sostenibilidad y sus riesgos asociados, en el ambiente organizacional interno y externo, la disciplina contable cuenta con un lenguaje consensuado, técnicas y tecnologías para hacerlo.

I. Introducción

Hablar de Sustentabilidad, o Sostenibilidad, implica considerar un consenso global sobre interrelaciones existentes entre lo económico-financiero, lo social y lo ambiental. Según la Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL) (2013), "El concepto 'desarrollo sustentable' es el resultado de una acción concertada de las naciones para impulsar un modelo de desarrollo económico mundial compatible con la conservación del medio ambiente y con la equidad social." Para la Organización de las Naciones Unidas para la

Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) (n. d.), “Las sociedades del conocimiento inclusivas son la vía del progreso, ya que su cimiento lo constituye el conjunto formado por el ingenio humano, las innovaciones técnicas y la pujanza del conocimiento y la información.” También expresa que esas “sociedades poseen un potencial susceptible de lograr impactos positivos y duraderos en la educación, la prosperidad económica, la inclusión social y la protección del medio ambiente, haciéndonos avanzar así hacia una nueva era de paz y desarrollo sostenible.”

Distintas disciplinas científicas contribuyen o pueden contribuir a brindar información para el logro del desarrollo sostenible. Entre tales disciplinas la contabilidad (por medio de sus especialidades socio-ambiental y económica-financiera tradicional) permitiría a las organizaciones económicas contar con informes económico-financieros, sociales y ambientales de manera sistemática, principalmente cuantificada y evaluable, útiles para decidir y gestionar aspectos de la sustentabilidad. En Argentina la Resolución Técnica (RT) N° 44 actualiza la RT N° 36, Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica n° 36 - Balance Social.

El Balance Social se compone del Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD) y las Memorias de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI), en la cual se encuentran indicadores directamente vinculados a las metas componentes de los ODS. Los Estándares GRI constituyen la más reciente publicación de GRI, en la cual se consideran principios de contenido y de calidad del informe. Entre estos principios, el Principio de Fiabilidad expresa que: “La organización informante debe reunir, registrar, recopilar, analizar y comunicar la información y procesos utilizados para la preparación del informe, de modo que puedan ser objeto de revisión y que establezcan la calidad y la materialidad de la información.” (GRI, 2016, p. 15). Se interpreta como importante que los grupos de interés puedan confiar en la veracidad del contenido, pudiéndose comprobar el mismo. Es esperable que otras personas distintas de las que han preparado el informe puedan revisar los controles internos, así como la documentación que soporta la información del mismo.

En 2009, Geba y Sebastián de un estudio realizado sobre control interno, auditoría interna y auditoría operativa, concluyen, entre otras consideraciones que: “De interpretar que las organizaciones deben adaptarse a la dimensión espacio-temporal, es decir, al momento y al medio ambiente, que existen problemáticas socio-ambientales a nivel ‘mundial’ que reclaman una solución; que las Organizaciones... dependen del grado de razonabilidad de la información que reciben; se resalta la necesidad de considerar en el proceso de control las pautas socio-ambientales incluidas en los Manuales o recomendar su inclusión”. Si bien mayoritariamente no se han observado “expresas limitaciones, se detecta que los métodos de relevamiento del control interno para su evaluación independiente se centran en un enfoque financiero de la realidad patrimonial.” (p. 19). Según Vega y Nieves (2016), el control interno “ha sido preocupación de las entidades, en mayor o menor grado, con diferentes enfoques y terminologías, lo que ha permitido que al pasar el tiempo se hayan planteado diferentes concepciones acerca del mismo, sus principios y elementos”.... (p. 26).

La *Guía Internacional de Buenas Prácticas* “resalta las áreas donde la aplicación práctica de las normas y marcos existentes de control interno fallan en muchas organizaciones.” (IFAC, 2016). Se interpreta que esta nueva guía ayuda “a los profesionales de contabilidad en negocios, que trabajan en sus organizaciones para evaluar y mejorar el control interno de forma continua, y asegurar que es parte integral de los sistemas de gobierno y gestión de riesgos de la organización.” Se entiende que “mejores controles internos integrados pueden ahorrar tiempo y dinero a la organización mientras que ayuda a crear y preservar el valor.”

En 2013 el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) emite una versión más actual de Control Interno-Marco Integrado en la que se entiende incluye mejoras que permiten a las organizaciones desarrollar y mantener eficientemente sistemas de control interno para aumentar el grado de cumplimiento de sus objetivos, adaptándose a los cambios de su entorno operativo y empresarial. En el resumen ejecutivo en español también se expresa que el marco establece tres categorías de objetivos: *objetivos operativos*, *objetivos de información* (interna y externa, financiera y no financiera) y *objetivos de cumplimiento*. (p. 3).

En Mayo de 2013, edita Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program (Desmitificando el Riesgo de Sostenibilidad, Integrando la línea Triple bottom en un programa de gestión de riesgos de la empresa), en Abril de 2017, COSO, y World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) firman el Memorando de Entendimiento *Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales*, y en Junio de 2017 WBCSD publica *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración* (*Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration*).

En función a lo antes expresado surgen distintos interrogantes, entre ellos: ¿Qué se interpreta por control interno en el informe COSO más reciente? ¿Los contenidos y principios del informe COSO más reciente cómo consideran el abordaje socio-ambiental de las organizaciones económicas? y ¿Cómo podrían incorporarse cuestiones socio-ambientales en el control interno del proceso contable? En aras de dar respuestas se proponen los siguientes objetivos.

II. Objetivos

Es el objetivo general: Contribuir a actualizar el conocimiento contable en aras de que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable que permite generar conocimientos implícitos y explícitos, más precisamente el balance social, útiles para el diagnóstico, la toma de decisiones, gestionar aspectos de la sustentabilidad y medir la gestión empresarial en dimensiones socio-ambientales.

Constituye el objetivo específico aportar al conocimiento del control interno y su aplicación en el procesamiento contable de datos socio-ambientales, y como elemento componente del *subproceso de Evaluación y control*.

III. Metodología

Se realiza una búsqueda sobre control interno y selección de: un resumen ejecutivo en español del Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III, 2013, el informe Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program, el Memorando de entendimiento COSO y World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), *Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales*, y de WBCSD *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración* (*Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration*). Se realiza un análisis crítico y comparativo de acuerdo al marco teórico considerado y se infieren conclusiones.

IV. Marco Teórico

El presente estudio se realiza en el marco de un proyecto de investigación¹, en cuyos lineamientos se considera que: “Históricamente, los conocimientos contables han brindado información, sobre un entendido patrimonio y actividades económicas, centrada en un enfoque económico-financiero que, en el marco del modelo de desarrollo sustentable se torna insuficiente para integrar otros aspectos culturales y naturales que forman el patrimonio de las organizaciones económicas, así como los impactos socio-ambientales recibidos y producidos por las mismas.” Se interpreta al “desarrollo sostenible como la satisfacción de las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”... (Naciones Unidas, n/d).

Naciones Unidas en la *Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015, en la Asamblea General Aprueba* el “documento final de la cumbre de las Naciones Unidas para la aprobación de la agenda para el desarrollo después de 2015: **Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible**”. En el mismo se incluyen los siguientes diecisiete objetivos:

“Objetivos de desarrollo sostenible

Objetivo 1. Poner fin a la pobreza en todas sus formas y en todo el mundo

Objetivo 2. Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible

Objetivo 3. Garantizar una vida sana y promover el bienestar de todos a todas las edades

Objetivo 4. Garantizar una educación inclusiva y equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje permanente para todos

Objetivo 5. Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y las niñas

Objetivo 6. Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos

Objetivo 7. Garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos

Objetivo 8. Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos

Objetivo 9. Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación

Objetivo 10. Reducir la desigualdad en los países y entre ellos

Objetivo 11. Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles

Objetivo 12. Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles

Objetivo 13. Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos*

Objetivo 14. Conservar y utilizar sosteniblemente los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible

Objetivo 15. Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad

Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y construir a todos los niveles instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas

Objetivo 17. Fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible

* Reconociendo que la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático es el principal foro intergubernamental internacional para negociar la respuesta mundial al cambio climático.” (p. 16).

¹ *Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas*, Proyecto I+D acreditado en la Universidad Nacional de La Plata.

Con respecto a la contabilidad, García Casella (1998) interpreta que es una “ciencia factual cultural aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas en cada ente de la sociedad humana y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de sus metas; a través de sistemas específicos para cada situación.” (p., 80). En Geba y Fernández Lorenzo (2001) se entiende que “el fin último” de la contabilidad no es registrar metódicamente algunos hechos de la realidad social (técnica); ni tampoco elaborar o diseñar normas prescriptivas sobre la confección de Estados Contables para resolver cuestiones de hecho (tecnología social); sino valerse de los informes contables elaborados, normalizados o no, para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad considerada.”. Es posible entender a la contabilidad como: una “Disciplina científica social cuyo objetivo es brindar información metódica y sistemática, principalmente cuantificada y verificable, sobre el patrimonio de un ente y sus variaciones, destinada a distintos usuarios que toman decisiones en base a la misma.” (Lexinómicas, 2012). En cuanto a la contabilidad socio-ambiental se la interpreta como una especialidad contable complementaria de la económico-financiera, ambas deducidas de un marco teórico conceptual común.

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2008), de traspolar las tres pautas básicas del modelo contable financiero al modelo, o especialidad, contable socio-ambiental, se consideran las siguientes: “Pautas básicas del Modelo de la Especialidad Contable Socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).
- Unidad de Medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.
- Capital a Mantener: Capital Socio-ambiental”... (p. 5).

Las mencionadas pautas para el modelo o especialidad contable socio-ambiental permiten considerar como:

“Objetivo de la contabilidad socio-ambiental: obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno.” **“Dimensión socio-ambiental:** la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones... **Variables socio-ambientales:** aspectos relevantes de la porción de la realidad socio-ambiental considerada, por ejemplo: Participación en actividades de capacitación, en descontaminación, en reciclado, etc. **Ente emisor:** a quien pertenece la información contenida en el Balance Socio Ambiental, como Informe Contable. Constituye el sujeto del subproceso contable de descripción y explicación y del de comunicación. **Destinatarios:** quienes utilizan la información contenida en los Balances Socio-Ambientales. Abarca el área interna y externa al emisor (administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, etc.). **Impacto Socio-ambiental:** efecto o consecuencia de la actividad del ente en el todo socio ambiental y viceversa. De acuerdo a resultados de los desarrollos del equipo se incluyen aspectos culturales y naturales, directos o indirectos, positivos o negativos.” (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007, p. 9).

El proceso contable, dentro del sistema de información contable (SIC), de García Casella (1998), Geba y Fernández Lorenzo (2001) y Fernández Lorenzo y Geba (2007) entre otros, puede dividirse con fines metodológicos en los siguientes subprocesos:

“Subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes: entes u organizaciones

(sujetos del proceso), recursos y hechos a describir, comprobantes, registros, programas contables, ordenadores, etc.

Subproceso de comunicación entre emisores y destinatarios de la información que surge de 1 y sus elementos componentes: entes emisores, entes a los que se refiere la información, destinatarios, informes, etc. Este proceso incluye el subproceso de regulación y sus elementos componentes: entes o personas reguladoras, regulaciones o normas, etc.

Subproceso de evaluación [y control] de los procesos 1 y 2 y de sus elementos componentes tales como: entes revisores o auditores, los informes que de ellos emanan, cuando se realizan atento las respectivas regulaciones o normas contables aplicadas a las mismas, entre otros” (Geba, Fernández Lorenzo y Sebastián, 2007, pp. 10,11).

De realizar un desarrollo más analítico del proceso contable, se consideran para el “*Subproceso de descripción cualitativa y cuantitativa*, al igual que en la especialidad contable financiera, las siguientes etapas: **captación** [del dato]... **Clasificación**: en esta etapa es recomendable que los elementos homogéneos se agrupen en conjuntos denominados Cuentas Contables. Las mismas, al igual que en la especialidad financiera, pueden ser identificadas por: su naturaleza... [y] su extensión”. (p. 11). **Medición/valuación**: ...Para traducirlas a conceptos mensurables y comparables, se las define en términos de variables empíricas a las que se denomina indicadores.”... **Registración**: ...se sugiere el Método de la Partida Doble, por su vasta y generalizada experiencia de aplicación en el marco de la Contabilidad Patrimonial [financiera] ” (pp. 11,12). Para el *Subproceso de comunicación*, o exposición, que el mismo se realiza a través de informes contables internos o externos. “Cuando están dirigidos al área externa, son generalmente denominados Balances Sociales, Socio-ambientales o Estados Contables de Responsabilidad Social” (p. 14). Y, para el *Subproceso de Evaluación y Control de la Información Contable*, es “conveniente, tanto para el emisor como para el/los destinatarios, que la razonabilidad de la información sea evaluada por personas idóneas con criterio independiente al ente emisor. Incluye tareas de auditoría interna y externa”. (p. 15).

Cabe desatacar que en el Proceso contable descrito el control y la evaluación o auditoría, pueden realizarse antes, concomitante y posterior a los subprocesos de *Descripción cualitativa y cuantitativa* y de *Comunicación*. Desde el enfoque de la especialidad contable socio-ambiental, se ha expresado que: “De considerar que el alcance del Control Interno es toda la organización, y que el auditor para formarse juicio sobre el Sistema de Control Interno vigente debe ‘tomar contacto con la vida diaria’ es posible interpretar a la organización como ‘ser viviente’, integrada por personas que interactúan entre sí intercambiando sus capacidades en pos de la consecución de los objetivos organizacionales, los cuales deben incluir la convivencia con el ambiente natural y cultural, interno y externo.” (Geba y Sebastián, 2009, p. 18).

V. Desarrollo

En los inicios de las organizaciones, el comerciante (dueño) es quien atiende de manera personal su negocio, al no realizar delegación de funciones en otras personas, no siendo tan necesario realizar controles. El avance industrial y económico, entre otros, obliga a los dueños a subdividir la realización de tareas o delegar funciones dentro de la organización y su respectiva responsabilidad. Se establecen controles para prevenir fraudes o errores, proteger el patrimonio, brindar información coherente y contribuir a una gestión eficiente. El control interno nace como una función gerencial con el fin de detectar desviaciones entre los objetivos planteados por la empresa y sus resultados reales para comprobar que los planes y políticas establecidas por la empresa se cumplan, obtener información confiable, relevante y oportuna, y observar el cumplimiento de la legislación y reglamentos correspondientes.

De la selección y análisis del material considerado para este trabajo, se rescata, lo siguiente:

- *El Informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*

En aras de definir un nuevo marco conceptual de Control Interno, apto para integrar diversas definiciones y conceptos utilizados sobre el tema, se conforma el grupo de trabajo de la Comisión Treadway conformado por distintas instituciones que regulan la actividad profesional en EE.UU., contadores públicos, auditores internos y externos y ejecutivos financieros. Como resultado de la investigación realizada, se publica en 1992 el primer Informe COSO, o COSO I, sobre control interno.

En el año 2004, se lanza un denominado Marco Integrado, informe de Gestión de riesgos corporativos, marco integrado (ERM- marco), conocido como COSO II enfocado a la gestión de riesgos, mediante técnicas como la administración de un portafolio de riesgos, además del propósito de reducir riesgos observados en COSO I. El COSO I y el COSO II son compatibles entre sí.

En Mayo de 2013, aproximadamente 21 años después de la publicación del informe de control interno COSO I, se publica la versión actualizada del Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III. El Marco puede ser aplicable a todo tipo de entidades independientemente de su tamaño y con o sin ánimo de lucro y reemplaza al Informe Coso I. Se entiende que el Marco se mejora por medio “de la ampliación de la categoría de objetivos de la información financiera, incluyendo otras formas importantes de *reporting*, como por ejemplo la información no financiera y el *reporting* interno.” (COSO, 2013 a, p. i). También considera cambios en el entorno empresarial y operativo, tales como: cambios en las organizaciones y su entorno operativo, el uso y la dependencia de la tecnología, la globalización y expectativas de supervisión de las competencias y responsabilidades, entre otros.

El Marco COSO III mantiene la definición de control interno, la estructura de cubo con sus cinco componentes y el énfasis en la importancia del criterio profesional de la dirección para diseñar, implementar, operar y evaluar el sistema de control interno. Se plantean mejoras, se formalizan los conceptos fundamentales que pasan a ser principios asociados a los cinco (5) componentes, estableciéndose en diecisiete (17) los principios que, se entiende, proporcionan mayor claridad y sirven como herramienta a la hora de evaluar cómo es el control interno de la entidad, ayudando al diseño del mismo.

Se define al control interno como: ...“un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento.” (p. 3). El Proceso de control interno se lo interpreta como “un proceso integrado y dinámico.” (p. 2). Para que las organizaciones puedan centrarse en distintos aspectos del control interno, en el Marco se establecen tres denominadas “categorías de objetivos”:

“Objetivos operativos-Hacen referencia a la efectividad y eficiencia de las operaciones de la entidad, incluidos sus objetivos de rendimiento financiero y operacional, y la protección de sus activos frente a posibles pérdidas.”

“Objetivos de información-Hacen referencia a la información financiera y no financiera interna y externa y pueden abarcar aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparencia, u otros conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la propia entidad.”

“*Objetivos de cumplimiento*-Hacen referencia al cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.” (p. 3).)

A su vez, se destacan ciertos aspectos fundamentales reflejados en dicha definición:

“El control interno...

- *Está orientado a la consecución de objetivos* en una o más categorías-operaciones, información y cumplimiento.
- *Es un proceso* que consta de tareas y actividades continuas-es un medio para llegar a un fin, y no un fin en sí mismo.
- *Es efectuado por las personas*-no se trata solamente de manuales, políticas, sistemas y formularios, sino de personas y las acciones que éstas aplican en cada nivel de la organización para llevar a cabo el control interno.
- *Es capaz de proporcionar una seguridad razonable*-no una seguridad absoluta, al consejo y a la alta dirección de la entidad.
- *Es adaptable a la estructura de la entidad-flexible* para su aplicación al conjunto de la entidad o a una filial, división, unidad operativa o proceso de negocio en particular.” (p. 3).

El Control Interno consta de cinco componentes relacionados entre sí:

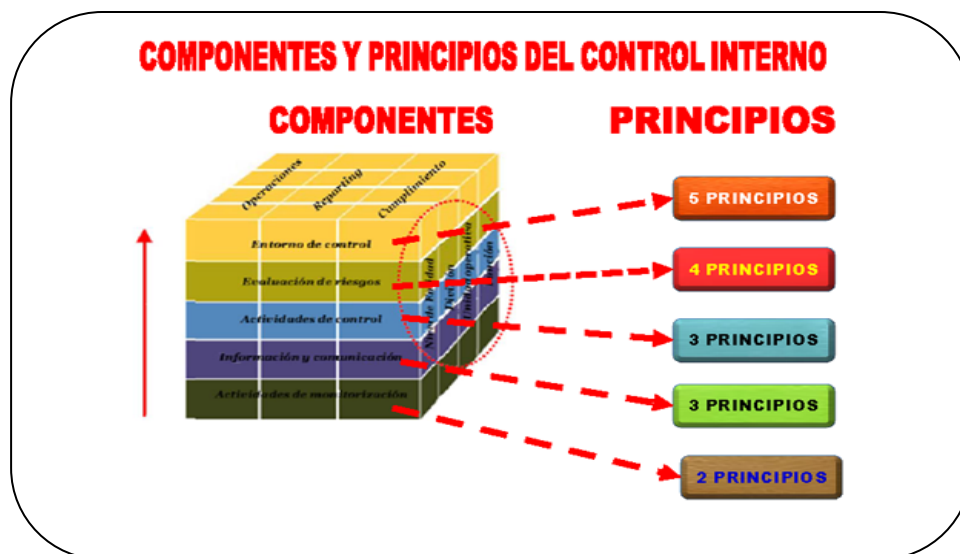
1. *Entorno de control*: es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la cual se desarrolla el control interno de la organización. Incluye “la integridad y los valores éticos de la organización; los parámetros que permiten al consejo llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión del gobierno corporativo; la estructura organizacional y la asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes; y el rigor aplicado a las medidas de evaluación del desempeño, los esquemas de compensación para incentivar la responsabilidad por los resultados del desempeño.” (p. 4).
2. *Evaluación de riesgos*: puede interpretarse al riesgo como la posibilidad de que ocurra un acontecimiento que afecte negativamente el logro de los objetivos. Evaluar el riesgo implica un “proceso dinámico e iterativo” para la identificación y evaluación de los riesgos frente al logro de los objetivos. La evaluación de los riesgos debe realizarse en relación a niveles de tolerancia preestablecidos. De esta manera, evaluar los riesgos constituye la base para determinar cómo se gestionan. Previamente, la dirección debe definir los objetivos operativos, de información y de cumplimiento con claridad y detalle suficientes, para permitir identificar y evaluar los riesgos con impacto potencial en tales objetivos. Evaluar los riesgos requiere también que la dirección tenga en cuenta el impacto que puedan tener “posibles cambios en el entorno externo y dentro de su propio modelo de negocio”, haciendo que el control interno no sea efectivo.
3. *Actividades de control*: son las acciones que se establecen por medio de políticas y procedimientos para contribuir a garantizar que se apliquen las instrucciones de la dirección a efectos de mitigar riesgos con impacto potencial en los objetivos. “Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la entidad, en las diferentes etapas de los procesos de negocio, y en el entorno tecnológico.” (p. 4). Pueden ser preventivas o de detección, pudiendo abarcar actividades manuales y automatizadas (autorizaciones, verificaciones, conciliaciones y revisiones). La segregación de funciones generalmente se encuentra integrada tanto en la definición como en el funcionamiento de las actividades de control, debiendo la dirección desarrollar actividades de control alternativas y compensatorias en las áreas en las

cuales no pueden segregarse adecuadamente las funciones.

4. **Información y comunicación:** es necesaria la información para que la entidad pueda “llevar a cabo sus responsabilidades de control interno” y sobrellevar el logro de sus objetivos. Para la dirección es necesaria la información de fuentes internas y externas, relevante y de calidad, para apoyar el funcionamiento de los otros elementos del control interno. Se entiende a la comunicación como un “proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener la información necesaria.” (p. 5). La Comunicación interna es el medio para difundir la información en la organización, en sentido ascendente y descendente y a todos los niveles. La comunicación externa comunica de afuera hacia adentro de la organización información relevante externa e interna de adentro hacia afuera, respondiendo a necesidades y expectativas de grupos de interés externos.
5. **Actividades de supervisión:** evaluaciones continuas, evaluaciones independientes, o una combinación de estas se usan “para determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno, incluidos los controles para cumplir los principios de cada componente, están presentes y funcionan adecuadamente.” (p. 5). Las evaluaciones continuas brindan información oportuna. Las evaluaciones independientes, que se realizan periódicamente, pueden variar en alcance y frecuencia. “Los resultados se evalúan comparándolos con los criterios establecidos por los reguladores, otros organismos reconocidos o la dirección y el consejo de administración, y las deficiencias se comunican a la dirección y al consejo, según corresponda.” (p. 5).

También se detecta que existe una directa relación entre los objetivos de la organización (que se busca cumplir en un determinado horizonte temporal), los componentes (medios necesarios para cumplir los objetivos) y la estructura de la organización. Lugon Auditing Consulting (2015), expresa que el “nuevo marco de coso 2013 está desarrollado en 17 principios para medir la eficiencia y eficacia del control interno, así como la medición, de un adecuado buen gobierno corporativo”, se estructura:

Imagen N° 1: Objetivos, Componentes y Principios del Control Interno



Fuente: Lugon Auditing Consulting (2015).

Los diecisiete principios proceden de los componentes y la totalidad de principios son aplicables a los tres objetivos (operativos, de información y de cumplimiento).

Entre los cambios fundamentales, pueden mencionarse:

- Formalización de conceptos fundamentales, ahora son principios y asociados a los cinco componentes;
- Ampliación de la categoría de los objetivos, se incluyen otras formas de reportes a la información financiera, como la información no financiera y el reporte interno;
- Expectativas que se relacionan con la previsión y detección del fraude;
- Importancia de la consideración de los riesgos empresariales. En este punto se relaciona el control interno con la gestión del riesgo empresarial.
- En el *Informe gestión de riesgos corporativos* se clasifican los objetivos de la entidad, en cuatro categorías: Estrategia (como objetivo a alto nivel), Operaciones, Información y Cumplimiento.
- Proporciona un compendio con ejemplos y herramientas para utilizar en la evaluación de la eficacia general de control interno, dando respuestas a una de las críticas fundamentales del COSO original: su orientación básicamente teórica.

En conclusión, proponen herramientas para que sea más fácil la aplicación del informe COSO en las organizaciones y expande su cobertura de control más allá de la información financiera.

- *Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program, Desmitificar el Riesgo de Sostenibilidad, integrar la línea Triple Bottom en un programa de gestión de riesgos de la empresa*

En Coso (2013 b), (por Ernst & Young LLP, Craig Faris, Brian Gilbert, Brendan LeBlanc, Universidad de Miami, Brian Ballou y Dan L. Heitger) como conclusión sobre: Gestión del riesgo para un futuro sostenible, es posible interpretar que en un reciente informe de Ernst & Young, *Transformando el riesgo en resultados*, se encuentra que las organizaciones con prácticas de gestión de riesgos más maduras superan financieramente a sus pares. Las empresas con mejores resultados, desde el punto de vista de la madurez del riesgo, implementan, en promedio, el doble de las capacidades de riesgo clave que las del grupo de menor rendimiento. Se considera que incorporar la sostenibilidad en el programa de ERM de la organización ofrece una clara oportunidad para aumentar la eficacia de las prácticas de gestión de riesgos y mejorar el rendimiento empresarial.

Se entiende que las organizaciones que optan por integrar la sostenibilidad en un programa de gestión de riesgos basado en COSO pueden lograr las siguientes ventajas competitivas: Tener una visión holística del riesgo de sostenibilidad que se ve en toda la empresa permite a las organizaciones hacer mejor el trabajo de anticipar y responder a los problemas a medida que surgen; mayor visibilidad e ideas sobre la complejidad del entorno empresarial actual, incorporar la sostenibilidad en el Marco de gestión de riesgos empresariales (ERM) de una organización permite a la función de sostenibilidad obtener información valiosa sobre los riesgos de sostenibilidad que enfrenta la organización y su

importancia; mayor vinculación de los valores de la empresa y los impactos no financieros con el programa de gestión de riesgos de la organización, si bien identificar riesgos y oportunidades de sostenibilidad puede ser un desafío, las organizaciones que entienden cómo vincularlos son más capaces de entender los impactos en el negocio de manera no financiera; mejor capacidad para administrar el desempeño estratégico y operacional, las organizaciones pueden crear ventaja competitiva al gestionar el riesgo de sostenibilidad para mejorar el desempeño empresarial, estimular la innovación y aumentar los resultados de la línea de fondo, las empresas que conciben sus productos o servicios a través de una lente de sostenibilidad pueden atraer la financiación de inversionistas externos y aumentar la confianza de las partes interesadas, la sostenibilidad como parte de la propuesta de valor también se está volviendo tan relevante para la capitalización del mercado como la innovación o I+D; y mejora del despliegue de capital, entre otras consideraciones.

Se reconoce que el Marco de COSO ERM se basa en ocho componentes para establecer un ERM efectivo. En cuanto al entorno interno, se entiende que debe ser la actualización de la visión de liderazgo y las aspiraciones estratégicas. Las organizaciones también deben establecer sus límites de riesgo de sostenibilidad y evaluar si la sostenibilidad del negocio debe tener su propia estrategia o ser parte del panorama general. Se defiende que la sostenibilidad debe ser una consideración incorporada en todas las estrategias y tácticas de la organización en lugar de una iniciativa independiente. Para aquellas organizaciones que sólo actualizan su estrategia general periódicamente (por ejemplo, cada cinco años), puede ser prudente desarrollar una estrategia de sostenibilidad con la intención de integrarla en la estrategia organizacional general durante el próximo período de actualización y renovación de la estrategia. También es esencial la exploración externa para conectar realmente el ambiente interno al mundo en el que opera. Esto es especialmente importante en relación con una gama completa de modelos de negocio y para tener en cuenta más plenamente la interacción y las interdependencias de fuerzas internas y externas.

Para el Establecimiento de objetivos: se entiende que los programas de ERM deben comenzar estableciendo los objetivos organizacionales para luego tener en cuenta las consideraciones y actividades de gestión. Esto no cambia al considerar los objetivos de sostenibilidad. La incorporación de consideraciones de sostenibilidad amplía la gama de posibles riesgos que pueden afectar a los objetivos. También puede servir para alinear exposiciones potenciales con el apetito de riesgo y destacar los riesgos asociados con estrategias y actividades escogidas. Sobre Identificación del riesgo: se interpreta que la sostenibilidad debe ser una prioridad al considerar la identificación del riesgo en su conjunto, pero particularmente cuando se comparan los riesgos y oportunidades de sostenibilidad con el espectro completo del universo de riesgos de la compañía y su perfil específico. A este nivel, la sostenibilidad puede plantear un impacto de nivel superior, que posteriormente define cómo la organización evalúa los riesgos y las oportunidades. Las organizaciones deben evaluar todas las exposiciones al riesgo, cuestiones potenciales de sostenibilidad, así como las cuestiones de sostenibilidad pueden afectar a otros riesgos. Las organizaciones pueden entonces priorizar las cuestiones dentro de las consideraciones tradicionales de impacto y probabilidad.

En Evaluación del riesgo: se concibe que la sostenibilidad proporciona una mayor capacidad para seguir analizando el riesgo, permitiendo una serie de potenciales estimaciones de deterioro de valor vinculados a las percepciones cambiantes de una organización. Por ejemplo, mediante el seguimiento de los impactos reputacionales relacionados con errores de sostenibilidad. Es importante señalar que las discusiones de sostenibilidad relacionadas con la materialidad pueden llegar a ser complejas, a menudo, hay una serie de partes interesadas que quieren influir en los riesgos a los cuales la organización debe darle prioridad. Además, puede ser difícil para las organizaciones medir

con precisión el impacto que un riesgo tiene en sus iniciativas de sostenibilidad. Sobre Respuesta al riesgo: se entiende que las respuestas debe estar ligadas a los factores de riesgo y ancladas en lo que es una gama aceptable de soluciones. Los factores de sostenibilidad que forman el núcleo de los valores de una organización pueden ayudar a enmarcar lo que servirá o no como una respuesta de riesgo aceptable y por qué.

Para la Actividades de control: se interpreta que es importante que la función de sostenibilidad colabore con una amplia gama de partes interesadas que entiendan a fondo los riesgos y oportunidades que se están abordando. Las actividades de control no se deben definir en un vacío. Una vez que los controles internos son identificados e implementados, requieren una medición continua, monitoreo y evaluación para asegurar la efectividad. La auditoría interna y otras funciones de monitoreo de control dentro de una organización (por ejemplo, legal, cumplimiento o seguridad) también pueden realizar auditorías para evaluar la efectividad de prácticas de sostenibilidad, protocolos de comunicación e iniciativas de información. Estas auditorías permiten a la organización obtener un análisis independiente del diseño y la eficacia operativa de las iniciativas de sostenibilidad. También pueden proporcionar valiosas recomendaciones para mejorar las iniciativas o actividades basadas en las nuevas tendencias dentro y fuera de la industria.

En cuanto a Información y Comunicación: se los considera factores críticos para gestionar los riesgos y las oportunidades, en particular los relacionados con la sostenibilidad. Las partes interesadas dentro del ecosistema de sostenibilidad esperan que las organizaciones compartan sus éxitos y las áreas de mejora. Esta expectativa crea un elemento de riesgo de reputación en el corto plazo, pero, a largo plazo, este riesgo es a menudo superado por los beneficios. Estos beneficios incluyen: mejor medición del triple desempeño de la organización, mayor confianza de las partes interesadas, mejor gestión de riesgos y mayor eficiencia operativa. Muchos de estos beneficios se derivan de los procesos internos y las organizaciones de control establecidas para ayudarles a recopilar, almacenar y analizar indicadores financieros clave y no financieros de desempeño clave (KPI). Obtención en tiempo real, calidad de información sobre temas como las emisiones de GEI, el uso del agua y las actividades de la cadena de suministro pueden ayudar a las organizaciones a mejorar la toma de decisiones, mejorando las oportunidades.

También puede entenderse que la opción de no informar sobre la sostenibilidad, por el contrario, puede aumentar los riesgos de reputación o limitar las oportunidades. Las organizaciones que no publiquen información de sostenibilidad pueden parecer menos transparentes que los competidores que lo hacen, y aparecen como rezagadas aunque no lo sean. Además, aquellos que informan de forma incompleta, o con un rigor insuficiente, pueden encontrar que si los informes son obligatorios y las normas son más estrictas, pueden aparecer discrepancias evidentes entre los informes anteriores y los más recientes. Internamente, la información sobre sostenibilidad es fundamental para la toma de decisiones. Valida la eficacia de la respuesta al riesgo y el desempeño general de la sostenibilidad. También puede identificar cambios en el entorno de riesgo, sobre los que las unidades de negocio pueden tomar medidas, y reflejar cambios en el perfil de riesgo general de la organización. Y, en cuanto a Seguimiento: es posible comprender que para asegurar que una organización esté logrando sus objetivos, manteniéndose dentro de su umbral de tolerancia al riesgo y satisfaciendo a las partes interesadas, debe monitorear y evaluar constantemente las actividades de sostenibilidad que emprende. Las preguntas que las organizaciones deben hacer como parte de sus actividades de medición, monitoreo y evaluación incluyen: ¿Las actividades o procesos están alineados con la estrategia corporativa?; ¿Están siendo ejecutados de tal manera que permitan a la empresa lograr mejor sus objetivos estratégicos?; ¿Las actividades agregan valor en términos de conocimiento y comprensión del riesgo?; y ¿Son lo suficientemente ágiles para responder a

los cambios en el entorno de riesgo cuando surgen problemas?. Entre otras consideraciones.

- *COSO y WBCSD, Memorando de Entendimiento, Trabajando juntos para alinear la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales (COSO and WBCSD Sign Memorandum of Understanding, Working together to align sustainability and enterprise risk management)*

Se interpreta que en Florida, con fecha 7 de abril de 2017, el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO) y el Consejo Mundial de Empresas para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) completan recientemente un Memorando de Entendimiento (MoU) encaminado a: trabajar juntos para ayudar a las empresas a identificar y priorizar temas relacionados con la sostenibilidad y la gestión de riesgos empresariales. Como una base para salvar la brecha entre la forma en que las compañías consideran los temas de sostenibilidad en sus procesos de gestión de riesgos y cómo revelan estos riesgos a inversionistas, se intenta desarrollar una guía interpretativa sobre la manera de integrar temas de desarrollo sostenible en el Marco de Gestión de Riesgo Empresarial del COSO, facilitando la toma de decisiones efectivas dentro y fuera de la empresa.

Se reconoce que en un estudio reciente del WBCSD, que se lanza en la reunión del Foro Económico Mundial en Davos 2017, "Sustainability and Enterprise Risk Management", se encuentra una clara desconexión entre la gestión del riesgo empresarial y las prácticas de sostenibilidad en la mayoría de las empresas estudiadas. El trabajo de COSO con WBCSD es parte de una colaboración entre la Fundación Gordon y Betty Moore, WBCSD, Ceres y WWF, para informar a la Fundación Moore, la Iniciativa de Conservación y Mercados Financieros, un esfuerzo de cinco años que se dirige a aprovechar el poder de los principales mercados financieros para alejar al sector alimentario de las prácticas que degradan los ecosistemas naturales.

Se entiende que: "La gestión de riesgos - si se ejecuta correctamente - puede ser una herramienta de gestión esencial para impulsar la innovación y la creación de valor y apoyar una divulgación significativa. WBCSD se ha comprometido a ayudar a las empresas a utilizar, comprender y revelar sus riesgos de sostenibilidad y planes de mitigación y aprovechar las oportunidades ", dijo Peter Bakker, Presidente y CEO de WBCSD. "Un programa robusto y holístico de gestión de riesgos es necesario para identificar y planificar eventos imprevistos que pueden causar interrupciones incluso en las operaciones más resistentes".

Se identifica a COSO, originalmente formada en 1985, como una organización voluntaria del sector privado dedicada a mejorar el desempeño organizacional y la gobernabilidad a través de un control interno eficaz, la gestión del riesgo empresarial y la disuasión del fraude. COSO es patrocinado conjuntamente por la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), Financial Executives International (FEI), el Instituto de Contadores de Gestión (IMA) y el Instituto de Auditores Internos (IIA). Se entiende que WBCSD es una organización global dirigida por un CEO de más de 200 empresas líderes y socios que trabajan juntos para acelerar la transición hacia un mundo sostenible, es una red global de casi 70 consejos empresariales nacionales, dando a sus miembros un alcance sin precedentes en todo el mundo. La Fundación Gordon y Betty Moore fomenta el descubrimiento científico, la conservación del medio ambiente, la mejora de la atención al paciente y la preservación del carácter especial del área de la Bahía.

- Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council For Sustainable Development) (WBCSD), *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración (Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration)*

En la página del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council For Sustainable Development – WBCSD) (2017), *Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la integración*, se interpreta que la función de gestión de riesgos empresariales de una organización desempeña un papel fundamental en la supervisión y gestión de los riesgos y oportunidades que se derivan de las fuerzas internas y externas que pueden afectar la rentabilidad, el éxito o incluso la supervivencia de una empresa. Puede considerarse que un riesgo de sostenibilidad es una incertidumbre social o evento ambiental o condición que, de ocurrir, puede causar un impacto negativo significativo en la empresa. Incluye las oportunidades disponibles para una organización debido al cambio de factores ambientales.

Es posible entender que los expertos en gestión de riesgos de las instituciones académicas y de consultoría perciben que el impacto de los riesgos económicos y legales en un negocio y en la sociedad está dando paso constantemente a una serie de riesgos sociales y ambientales existentes y emergentes. Sin embargo, hay pruebas de que la eficacia con la que las organizaciones están identificando, administrando y divulgando estos riesgos es limitada. Se brinda el documento con fecha de publicación Junio de 2017.

En dicho documento se sugiere para mejorar a las organizaciones considerar tanto la gestión del riesgo (*risk management*) como la sostenibilidad, debido a que puede obtenerse información valiosa para la gestión cuando una organización se toma el tiempo de:

- Identificar las partes interrelacionadas (stakeholders);
- Solicitar información sobre qué es lo más importante para su bienestar; y,
- Priorizar dicha retroalimentación para ver qué es lo que genera impacto en la organización.

Los inversores en su mayoría no tienen a la sostenibilidad como un riesgo material importante, por eso hay mucho que hacer para reducir la brecha entre la gestión de riesgo y la antes mencionada. El lenguaje, las herramientas necesarias para medir y administrar los riesgos relacionados con la sostenibilidad deben ser desarrollados, probados e implementados. Se interpreta que no es necesario desarrollar un nuevo marco de gestión de riesgos sino, más bien, utilizar y aprovechar el COSO ya existente, adaptándolo para la sustentabilidad.

Pero, se entiende que la sostenibilidad es un campo relativamente nuevo y está cambiando el curso de muchas de las principales actividades empresariales. La gestión de los riesgos asociados con la sostenibilidad, en algunas empresas es desafiada por la falta de comprensión de la sostenibilidad, los riesgos o la forma en que estos riesgos podrían repercutir. Otro rasgo destacado de los riesgos de sostenibilidad es que a menudo son también riesgos emergentes. El riesgo global, Informe 2016, producido por el Foro Económico Mundial identifica los 10 principales riesgos por probabilidad o impacto:

Los 10 principales riesgos, clasificados según la probabilidad o el impacto

Probabilidad

Los 10 principales riesgos

1. Migración involuntaria a gran escala (Societal); 2. Eventos climáticos extremos (Medio ambiente); 3. Falta de mitigación o adopción del cambio climático (Ambiental); 4. Conflicto

interestatal (geopolítico); 5. Catástrofes naturales (ambientales); 6. Fracaso de la gobernanza nacional (geopolítica); 7. Desempleo o subempleo (Económico); 8. Fraude o robo de datos (tecnológicos); 9. Crisis del agua (Societal); 10. Comercio ilícito (Económico)

Impacto

Los 10 principales riesgos

1. Falta de mitigación o adopción del cambio climático (Ambiental); 2. Armas de destrucción masiva (geopolíticas); 3. Crisis del agua (Societal); 4. Migración involuntaria a gran escala (Societal); 5. Choque de precios de la energía (Económico); 6. Pérdida de la biodiversidad y colapso del ecosistema; 7. Crisis fiscal (Económico); 8. Propagación de la infección (Societal); 9. Burbuja de activos (Económico); y 10. Profunda inestabilidad social (Societal).

Se comprende que las empresas adaptan las comunicaciones al público objetivo, lo que puede dar lugar a diferencias significativas. Para la información sobre sostenibilidad, se considera un amplio rango de partes interesadas, incluidos los empleados, los clientes, comunidades y proveedores, entre otros. Se concibe que en la última década, el concepto de materialidad se lo refiere constantemente como un problema y una panacea en el desarrollo de los llamados informes no financieros -ambiental, social y de gobierno (ESG)- o informes de sostenibilidad corporativa. Si la definición de "material" fuera consistente dentro de la organización, entonces todos los asuntos materiales identificados desde una perspectiva de sostenibilidad serían cuestiones importantes para la empresa.

VI. Conclusiones

Del desarrollo y análisis realizados sobre los materiales que se especifican, es posible concluir que el control interno en el Marco de COSO III más reciente, puede ser interpretado como un proceso integrado, dinámico (consta de tareas y actividades continuas) y flexible, efectuado por personas (administradores, directivos y todo el personal de la organización) y es, o debiera ser, tratado en manuales, políticas, sistemas y formularios en aras de brindar un grado de seguridad razonable del logro de los objetivos previamente definidos por la organización, que se relacionan con las operaciones, la información y el cumplimiento.

En un documento del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council For Sustainable Development) (WBCSD), se reconoce que se deben desarrollar, probar e implementar un lenguaje y herramientas para medir y administrar los riesgos relacionados con la sostenibilidad, interpretándose que no es necesario un nuevo marco de gestión de riesgos sino adaptar el marco COSO existente. COSO y WBCSD han considerado que la gestión de riesgos ejecutada correctamente puede ser una herramienta de gestión esencial para promover la innovación, crear valor y apoyar una divulgación significativa.

En el Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III, el entorno de control se conforma por las normas, procesos y estructuras de la organización, incluyendo los valores éticos y la asignación de autoridad, por ende, el proceso contable, sus subprocesos y etapas componentes se encuentran incluidos. La evaluación de los riesgos se debe realizar teniendo en cuenta niveles de tolerancia preestablecidos y el entorno interno y externo. Son actividades de control las acciones establecidas por medio de políticas y procedimientos que permiten garantizar la aplicación de las instrucciones de la dirección. Dichas actividades se realizan en los diferentes niveles del ente y etapas de los procesos, comprendiendo el entorno tecnológico. La comunicación y la información, interna y externa, son necesarias y las evaluaciones, internas e independientes, permiten determinar la presencia y adecuada función de los elementos componentes del control interno, incluso en las actividades de control y las evaluaciones.

Se incluye a la información no financiera como un objetivo de información del ente y esto se relaciona con el cometido de la especialidad socio-ambiental, obtener y brindar conocimiento de la dimensión socio-ambiental del ente y de su entorno. A partir de dicha relación, el control interno en el proceso contable, sus sub-procesos (incluido el de Evaluación y control) y etapas componentes, utilizados en el marco de la especialidad contable socio-ambiental, permitiría tener una visión holística del ente y del riesgo de sostenibilidad con un grado de seguridad razonable, posibilitando anticiparse y responder a las problemáticas e identificar oportunidades, lograr una mayor visibilidad sobre la complejidad del entorno, interno y externo, una mejor vinculación con los valores del ente, los impactos socio-ambientales, estimular la innovación y atraer inversiones. Para el cumplimiento de lo antes mencionado, como las actividades de control no se definen en un vacío y los controles internos identificados e implementados necesitan una continua medición, monitoreo y evaluación, es importante que distintos interesados colaboren en el proceso contable, sus sub-procesos y etapas enmarcados en la especialidad contable socio-ambiental.

Si bien la especialidad contable socio-ambiental es reciente y la sostenibilidad un paradigma relativamente nuevo, es cada vez mayor la cantidad de empresas que tienen en cuenta la sostenibilidad a la hora de administrar sus negocios y, al mismo tiempo, la exigencia por el lado de los *stakeholders* respecto a la publicación y exteriorización de información social, ambiental y económico-financiera sigue aumentando, consecuentemente es un campo que ya no debería ser ignorado por las organizaciones. Los profesionales contables tenemos un gran desafío por delante para ayudar a comprender y gestionar la sostenibilidad y sus riesgos asociados, en el ambiente organizacional interno y externo, la disciplina contable cuenta con un lenguaje consensuado, técnicas y tecnologías para hacerlo.

VII. Referencias Bibliográficas

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013 a). Control Interno – Marco Integrado, Resumen Ejecutivo, traducción al español pwc, Instituto de auditores internos de España, obtenido el 14 de Septiembre de 2017 de:

http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013 b). Demystifying Sustainability Risk, Integrated the Triple bottom line into an Enterprise risk management program, Desmitificar el Riesgo de Sostenibilidad, integrar la línea Triple Bottom en un programa de gestión de riesgos de la Empresa, obtenido el 28 de Septiembre de 2017 de:

https://www.coso.org/documents/COSO-ERM%20Demystifying%20Sustainability%20Risk_Full%20WEB.pdf

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) y Consejo empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development). (WBCSD) (2017). COSO and WBCSD Sign Memorandum of Understanding, Working together to align sustainability and enterprise risk management, obtenido el 7 de Septiembre de 2017 de: <https://www.coso.org/Documents/2017-News-COSO-WBCSD-Memorandum-of-Understanding.pdf>

Consejo empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council for Sustainable Development). (WBCSD) (2017). Soluciones empresariales para un mundo sostenible, Sostenibilidad y gestión de riesgos empresariales: El primer paso hacia la

integración (business solutions for a sustainable world, Sustainability and enterprise risk management: The first step towards integration), obtenido el 26 de Septiembre de 2017 de: <http://www.wbcsd.org/Projects/Non-financial-Measurement-and-Valuation/Resources/Sustainability-and-enterprise-risk-management-The-first-step-towards-integration>

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA (2016). Resolución Técnica N° 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social, obtenido el 6 de Septiembre de 2017 de: <https://www.facpce.org.ar/pdf/RT44.pdf>

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) (2012). Resolución Técnica N° 36 Normas Contables Profesionales: Balance Social, obtenido el 3 de Septiembre de 2017 de: https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf

Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2016). Evaluar y Mejorar el Control Interno en las Organizaciones, Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, obtenido el 14 de Septiembre de 2017 de: <https://www.ifac.org/publications-resources/evaluar-y-mejorar-el-control-interno-en-las-organizaciones>

Fernández Lorenzo Liliana y Geba Norma. (2007). Información Contable y Responsabilidad Social Empresarial Activa, *XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Santa Cruz de La Sierra, Bolivia.

García Casella Carlos. (1998). Importancia y Función de los Modelos en la Contabilidad como Ciencia. *Primer Concurso de Trabajos sobre Doctrina e Investigación Contables*. Instituto Interuniversitario de Investigaciones Contables (IN.I.DE I.C). "Trabajos Premiados". Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas. Argentina.

Geba Norma y Sebastián Mónica. (2009). Alcance del Control Interno en la Auditoría Interna y Operativa dentro de la Teoría General del Conocimiento Contable, *15to. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*. Universidad Nacional de Misiones, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables. Posadas, Misiones, Argentina.

Geba Norma, Bifaretti Marcela y Sebastián M. Patricia. (2008). Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable Patrimonial Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales, *IIIas. Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República Oriental del Uruguay. Montevideo Uruguay.

Geba Norma, Fernández Lorenzo Liliana y Bifaretti Marcela. (2007). Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio-ambiental, *XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Nacional de Mar del Plata, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires. Argentina.

Geba Norma, Fernández Lorenzo Liliana y Sebastián Mónica. (2007). El Proceso Contable en la Especialidad Socio-Ambiental *13er Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 3er Simposio Regional de Investigación Contable*. Facultad de Ciencias Económica, Universidad Nacional de La Plata. La Plata, Buenos Aires, Argentina.

Geba Norma y Fernández Lorenzo Liliana. (2001). Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad. *VII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina

Global Reporting Initiative (GRI), (GSSB) (2016). GRI 101: FUNDAMENTOS, (Spanish Translations), obtenido el 14 de Septiembre de 2017 de: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>

Lexinómicas (2012). Contabilidad, obtenido el 18 de Junio de 2014 de: <http://www.au24.econo.unlp.edu.ar/mod/glossary/view.php?id=1114&mode=letter&hook=C&sortkey=&sortorder>

Lugon Auditing Consulting. (2015). Auditoría de Riesgo Operativo, obtenido el 1 de Octubre de 2017 de: <http://www.lugon-hn.com/auditorias-de-riesgo-operativo/>

Naciones Unidas (n/d). Desarrollo sostenible, obtenido el 14 de Septiembre de 2017 de: <http://www.un.org/es/ga/president/65/issues/sustdev.shtml>

Naciones Unidas (2015). Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, obtenido el 14 de Junio de 2017 de: <http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/RES/70/1>

Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) (n. d.). Objetivos de Desarrollo Sostenible para la Comunicación y la Información, obtenido el 14 de Septiembre de 2017 de: <http://es.unesco.org/sdgs/ci>

Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL). (2013). Desarrollo Sustentable, obtenido el 3 de Octubre de 2017 de: <http://sds.uanl.mx/el-concepto-desarrollo-sustentable/>

Vega de la Cruz Leudis y Nieves Julbe Any. (2016). Control de gestión y control interno: binomio indisoluble en la dirección, *Revista Espacios*. Vol. 37 (Nº 12), obtenido el 8 de Septiembre de 2017 de: <http://www.revistaespacios.com/a16v37n12/16371225.html>